

**A BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS POR
DIRIGENTES DE MULTINACIONAIS EXPATRIADOS***

**THE INTERNATIONAL BITRIBUTE OF INCOME PAID BY EXPATRIATED
MULTINATIONAL OFFICERS**

Paulo Rosenblatt Correio^{**}

Diógenes Cavalcanti de Moraes Neto Correio^{***}

RESUMO: No processo de globalização, as relações comerciais têm sido significativamente impactadas, com reflexos econômicos e fiscais. A internacionalização e a nova estruturação organizacional das corporações multinacionais estimularam a mobilidade de empregados dentro de um mesmo conglomerado econômico em territórios de outros Estados. Ocorre que diretores e dirigentes destas empresas, ao final do exercício fiscal, deparam-se com dúvidas quanto à competência para tributar a renda auferida, se da jurisdição do local da matriz, da filial em que atua, do local de sua residência ou do seu domicílio. O fisco não atenta, em geral, aos princípios e fundamentos capazes de evitar a bitributação internacional, optando pelo caminho mais fácil de tributar. Isto gera um pagamento indevido e em duplicidade. Por essa razão, países e organismos internacionais tem buscado soluções para o combate à dupla tributação. O presente artigo pretende analisar o fenômeno da pluritributação internacional, expondo suas origens, causas, consequências e formas eficazes de prevenção. O trabalho tem por fundamento que a soberania tributária de Estados nacionais não deve justificar a prática e manutenção desse equívoco fiscal. Dentre as medidas de combate a esse conflito tributário, enfatizam-se os tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda, sobretudo na

* Artigo recebido em: 13/05/2016.

Artigo aceito em: 28/06/2016

^{**} Doutor em Direito Tributário pelo Institute of Advanced Legal Studies - IALS, Universidade de Londres (2013), mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE (2005), graduado em direito pela Faculdade de Direito do Recife - FDR/UFPE (2003). Professor de Direito Tributário na Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Procurador do Estado de Pernambuco. Procurador Coordenador do Centro de Estudos Jurídicos - CEJ da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco. Advogado com experiência em Direito Público, atuando principalmente na área do Direito Tributário. Vice-Presidente da Comissão de Assuntos Tributário da OAB-PE. Coordenador de Relações Acadêmicas da Escola Superior da Advocacia Ruy Antunes - OAB-PE. **Pernambuco – PE, Brasil. E-mail: paulorosenblatt@unicap.br**

^{***} Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Advogado. **Pernambuco – PE, Brasil. E-mail: diogenes_moraes_netto@hotmail.com**

relação deles com o ordenamento jurídico interno, em matéria de hierarquia normativa. O imposto sobre a renda da pessoa física, no caso dos dirigentes de multinacionais expatriados, é tratado tanto pelo prisma do direito brasileiro, quanto pelo internacional, de modo a se propor um modelo de solução para o problema da bitributação.

Palavras-chave: bitributação internacional; dirigentes de multinacionais expatriados; imposto sobre a renda.

ABSTRACT: In the globalization process, the trade environment has been significantly changed, with economic and tax consequences. The internationalization and the new organizational structures of multinational enterprises stimulate the mobility of labor within corporate groups across territories of multiple States. Nonetheless, managers and directors of such companies, at the end of each applicable fiscal year, are faced with conflicts regarding the international taxing rights and obligations related to their income. That is, such individuals are confronted with uncertainty as to which State is entitled to tax their personal income, whether the State of residence of the multinational enterprise, and/or the State where a particular subsidiary or branch of such enterprise is located, and/or the State of the individuals' personal residence. Tax authorities often do not observe the guiding principles that would prevent double taxation, and take an easier path: to tax. Therefore, individuals are often subject to an excessive tax burden, when two or more countries tax the same income without any tax relief or credit. Accordingly, countries have gathered through international organizations seeking to find solutions to prevent double taxation. This study aims to describe the phenomenon of international double taxation, regarding its origins and causes, as well as its consequences and the effective remedies to prevent it; as such, this study sustains that tax sovereignty of national States cannot justify such excessive taxation. Amongst the remedies to battle double taxation, it will emphasize the bilateral treaties, including their relation to domestic law, in respect to the legality principle and normative hierarchy. Brazil's personal income tax, particularly of expatriate managers and directors of multinational enterprises, will be analyzed both from the viewpoint of domestic law, through an in-depth review of the fundamental legal criteria, as well as from the perspective of international law, emphasizing the allocation of taxing rights.

Keywords: double taxation; expatriate managers and directors of multinationals; personal income tax.

1. INTRODUÇÃO

A globalização representa uma nova fase do sistema capitalista. Com base, sobretudo, na ideologia neoliberal, as necessidades do mercado internacional são traduzidas na abertura de novos mercados consumidores, redução de custos trabalhistas e diminuição do papel do Estado como regulador das relações sociais de

trabalho e de consumo.¹ A integração destes mercados envolve as mais variadas dinâmicas econômicas, em especial aquelas ligadas às relações comerciais e econômicas, e repercutem diretamente no contexto tributário.²

Apesar de não muito debatida no Brasil, em comparação com as demais nações, a questão da múltipla tributação internacional é tema de bastante relevância nas relações políticas e econômicas mundiais. Particularmente em âmbito interno, os negócios internacionais ligados à movimentação de bens, serviços, capitais ou pessoas assumem destaque diante da rapidez, quantidade e volume financeiro das operações.

Nos últimos anos, a estrutura das grandes multinacionais passou a concentrar-se na transferência de negócios, capitais, tecnologia e profissionais pessoas físicas para jurisdições com baixa tributação ou países com regime fiscal privilegiado³. Trata-se de uma realidade enfrentada principalmente nas áreas de tecnologia, engenharia e administração.⁴ Nesse deslocamento, as pessoas produzem renda passível de tributação, geralmente no local de residência da pessoa ou no local em que foi produzida.

¹KREMPEL, Angelica Aparecida Ferraz. **Soberania tributária em tempos de globalização (tax sovereignty times of economic globalization)**. Revista IDEA, Uberlândia, v.2, n.1, jul/dez, 2010, p 2. Disponível em: <<http://www.esamcuberlandia.com.br/edicao1/2009v1n1art06.pdf>>. Acesso em: 15.08.2015.

² RODRIGUES, Eduardo Lopes. **Dupla tributação internacional e investimentos**. Revista Brasileira de Economia. Rio de Janeiro, v. 3, n. 1, 1949, p. 1. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbe/article/view/2429/2484>>. Acesso em: 15.08.2015.

³ Essas jurisdições são também denominadas no Brasil como “países de tributação favorecida”. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 240.

⁴ VIANNA, Marina Dias Barbosa. **Não residência fiscal: momento da caracterização** Revista Instituto Justiça e Cidadania. Editorial: a Desfaçatez contra o Poder Judiciário. Rio de Janeiro: JC. 160 ed, dez., 2013, p 58. Disponível em: <http://www.editorajc.com.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/12/Edi%C3%A7%C3%A3o_16_01.pdf>. Acesso em: 15.08.2015.

Entretanto, o problema denominado de bitributação internacional da renda vem à tona ao final do exercício fiscal dos empregados dessas empresas, acompanhado pelas seguintes indagações: Onde será devido o pagamento do imposto sobre a renda? O fisco de que Estado terá prevalência na arrecadação? Qual critério norteará a referida cobrança? Quais os princípios adotados que justificam esta tributação? O presente trabalho tem por escopo, portanto, enfrentar essas questões e propor soluções.

2. DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

A dupla tributação ocorre quando dois países tributam um mesmo fato, do mesmo sujeito passivo, sob diferentes formas de caracterização da renda, seja na origem da produção, ou seja, na residência de quem a recebe.⁵ Não decorre de perseguição ou injustiça provocada por parte dos Estados. É resultado da independência das nações e autodeterminação dos povos, sendo exteriorizada no exato momento em que critérios diferentes são adotados e passam a direcionar a competência tributária.⁶

Apesar de não ser uma novidade, haja vista o surgimento da primeira medida de controle ser datado de 1869⁷, a dúplice cobrança transnacional multiplicou-se exponencialmente com a globalização. Como consequências, têm-se as dificuldades de fluxo de investimentos, encarecimento do custo do dinheiro, obstáculos na transferência de tecnologia, insegurança para os contribuintes, e a

⁵ Em termos de residência, tem-se o caso de conflito residência, no qual dois Estados diferentes consideram o mesmo contribuinte como residente de seu território.

⁶ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992, p. 79.

⁷ Em 1869, foram celebrados os primeiros acordos de bitributação, mais precisamente entre a Prússia e a Saxônia, e Áustria e Hungria. UCKMAR, Victor. **Corso de Diritto Tributario Internazionale**. Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1999, p. 17-18.

neutralização por parte de um Estado da política fiscal de outro Estado.⁸ Prejudicam-se o desenvolvimento econômico e os investimentos internacionais entre países, mediante oneração excessiva nas operações transacionais⁹ e na dupla tributação sobre as pessoas físicas.

Apesar de não existir um dispositivo universal que vede a cobrança tributária similar entre países¹⁰, existem consensos que, a partir do século XIX, sob a forma de tratados e convenções internacionais, passaram a combater a acumulação de pretensões tributárias equivalentes¹¹. Estes tratados delimitam a soberania fiscal do Estado frente às relações internacionais de modo a evitar a bitributação e a dupla não tributação¹², incentivar a troca de informações fiscais, bem como conferir segurança jurídica aos contribuintes.¹³

O Brasil vem enfrentando, com certa regularidade, os efeitos da bitributação. A solução para esse impasse segrega-se em duas vertentes, medidas unilaterais, e bilaterais ou multilaterais. Enquanto que as primeiras propiciam a limitação do exercício da competência tributária no intuito de abrandar as consequências danosas trazidas pela bitributação – método da isenção, da imputação ou da dedução – as bilaterais são reflexo das disposições de acordos internacionais.

⁸ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 8.

⁹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 232.

¹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 19.

¹¹ A princípio, os tratados eram firmados somente entre países aliados ou bem relacionados. Posteriormente, dezenas de países adotaram a convenção modelo elaborada pela OCDE, conforme será visto no decorrer do presente estudo. UCKMAR, Victor. **Corso de Diritto Tributario Internazionale**. Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1999, p. 17-18.

¹² SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 30-31.

¹³ VASCONCELLOS, Roberto França. **Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária**. Revista de Direito Internacional, São Paulo, n.1, 2005, p. 153.

3. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

O fenômeno ora estudado decorre da aplicação dos mesmos princípios de conexão, quais sejam territorialidade e universalidade, porém, com critérios diferentes: nacionalidade, residência e fonte.¹⁴

De acordo com o critério da nacionalidade, o direito de tributar decorre do vínculo que une o indivíduo com o país em que nasceu ou foi nacionalizado¹⁵, sob uma concepção personalista da soberania.¹⁶ Ainda que tenha residência ou rendimento auferido em outro Estado, a pura nacionalização já gera o dever de tributar.

Pelo critério da residência¹⁷, o rendimento deverá ser tributável no país em que reside o beneficiário. Divide-se em duas vertentes: as noções subjetivistas e as objetivistas. Enquanto que as primeiras não se restringem à permanência física em determinado local, abrangendo, também, a intenção do sujeito de se tornar residente

¹⁴ Vale salientar que, excludentes entre si, a escolha entre um deles é fundamentada na conveniência e oportunidade deles diante das políticas fiscais planejadas e pretendidas pelos países. FRANÇA FILHO, Marcílio Toscano. **Princípios da tributação internacional sobre a renda**. Revista de Informação Legislativa. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, a. 35, n. 137 jan./mar., 1998, p. 84. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 17.08.2015.

¹⁵ A nacionalidade é um critério pouco adotado como elemento de conexão. SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **A relevância dos elementos de conexão no Planejamento Tributário Internacional**. In ANAN JR., Pedro. Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos. São Paulo: Quartier Latin, v.2, 2009. p. 319. Disponível em: <<http://lob-svmfa.com.br/arquivos/site/publicacoes/files/artigos/2006%20-%20A%20Relev%C3%A2ncia%20dos%20Elementos%20de%20Conex%C3%A3o%20no%20Planejamento%20Tribut%C3%A1rio%20Internacional%20-%20Rodrigo%20M.pdf>>. Acesso em 19.08.2015.

¹⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 39.

¹⁷ É o mais utilizado pelos sistemas tributários atuais. MARINO, Giuseppe. La residenza. In: UCKMAR Victor. **Corso di diritto tributário internazionale**. Padova: Cedam, 2002. p. 233.

em certo país, as segundas baseiam-se na presença física no território, mediante estabelecimento de duração necessária para que a “estadia” vire residência.¹⁸

Já o critério da fonte fundamenta-se na idéia de que o rendimento deverá ser tributado pelo Estado em cujo território foi produzido, isto é, no local em que foi obtida sua disponibilidade jurídica ou econômica.

O princípio da territorialidade¹⁹ é intimamente ligado ao critério espacial da hipótese de incidência tributária, uma vez que a imposição tributária obedece apenas ao fator de localização territorial da fonte geradora da renda.²⁰ Adota-se o critério da fonte, por meio do qual devem ser tributadas todas as rendas que se encontram no território de um país, sem levar em consideração a nacionalidade e a residência das pessoas físicas ou jurídicas. Portanto, tributa-se toda a renda originária de sua jurisdição, independentemente de se tratar o indivíduo de residente ou não residente. Vale salientar que o fator fonte se desdobra em duas vertentes, o critério da fonte pagadora, da qual foi obtida sua disponibilidade jurídica ou econômica, e o critério da fonte produtora, na qual foi produzida a renda.²¹ Enquanto que fonte

¹⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **A relevância dos elementos de conexão no Planejamento Tributário Internacional**. In ANAN JR., Pedro. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, v.2, 2009. p. 318. Disponível em: < <http://lob-svmfa.com.br/arquivos/site/publicacoes/files/artigos/2006%20-%20A%20Relev%C3%A2ncia%20dos%20Elementos%20de%20Conex%C3%A3o%20no%20Planejamento%20Tribut%C3%A1rio%20Internacional%20-%20Rodrigo%20M.pdf>>. Acesso em 19.08.2015.

¹⁹ Como bem explica Heleno Tôrres, o conceito de territorialidade é imprescindível para o tratamento de qualquer elemento do direito Internacional. Nenhum conceito pode ter maior interesse no direito tributário internacional do que este, pois serve como fundamento para todos os demais contornos dos regimes jurídicos aplicáveis, e em particular pelos vínculos que mantém com a noção de soberania, em face do poder de tributar dos Estados. TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 72.

²⁰ O conceito de território engloba além do espaço físico, qualquer superfície espacial dentro da qual é consentido a um sujeito exercer direitos e deveres jurídicos, sob a égide da jurisdição de um certo Estado. BORGES, Antonio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992, p. 72.

²¹ SILVA, Eyvani Antonio da. *Direito Tributário Internacional e Globalização – Dupla Tributação – Elementos de Conexão*. In *Dimensão Jurídica do Tributo*. Edvaldo Brito e Roberto Rosas (Coord.). Meio Jurídico: São Paulo, 2003, p. 275.

produtora é conceito econômico, em relação à produção do rendimento, a fonte pagadora é conceito financeiro, alusivo à realização.²²

Por outro lado, o princípio da universalidade baseia-se na nacionalidade ou residência. Ela é justificada por alguns fatores, dentre eles: promover a igualdade de todos aqueles que se encontrem no âmbito nacional onde residam, proporcionar o gozo pelos residentes – nacionais ou estrangeiros – dos serviços gerados pela arrecadação dos tributos²³, dar efetividade aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade dos impostos incidentes sobre a renda, bem como combater a elisão e a evasão fiscais.

No Brasil, o critério atualmente adotado é o da universalidade. Isto porque o artigo 153, III, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988 estabelece ser de competência da União instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza, que deverá ser informado pelos critérios da generalidade, universalidade e da progressividade. O ordenamento jurídico pátrio admite a tributação da renda em bases universais, isto é, à luz do princípio da universalidade, mediante as disposições da Lei n. 7.713/1988, para as pessoas físicas, e da Lei n. 9.249/1995, para as pessoas jurídicas:

Desde longa data, o Brasil sempre abdicou da competência para alcançar os lucros auferidos no exterior por pessoa jurídica residente no Brasil, por meio de empresas coligadas ou controladas. A legislação brasileira inspirava-se no denominado princípio da territorialidade, segundo o qual estava alcançada, pela norma tributária interna, apenas a parcela do lucro que tivesse fonte de produção em território brasileiro. Superada a tentativa dos Decretos-leis 2.397 e 2.413, de 1987 e 1988, respectivamente, o princípio da universalidade da tributação da renda das pessoas jurídicas foi definitivamente instituído pela Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. A exposição de motivos do projeto de lei apresentado ao Congresso Nacional

²² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 252.

²³ SILVA, Eyvani *Idem*, p. 274.

pelo Poder Executivo deixa clara a intenção objetivada com a adoção do princípio da universalidade: Adota-se, com a tributação da renda auferida fora do País, medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscais, uma vez que o sistema atual – baseado na territorialidade da renda, propicia que as empresas passem a alocar lucros a filiais ou subsidiárias situadas em paraísos fiscais. Intenta-se, ainda, harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, equalizando a tributação das pessoas jurídicas à das pessoas físicas, cujos rendimentos externos já estão sujeitos ao imposto de renda na forma da legislação em vigor”. Com a aprovação do projeto de lei enviado pelo Poder Executivo, o princípio da universalidade da tributação da renda das pessoas jurídicas restou consagrado nos artigos 25 e 26 da Lei n. 9.249/95 (...).²⁴

O artigo 43, § 1º do Código Tributário Nacional, e o artigo 3º, §4º, da Lei 7.713/88 estabelecem que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos.

Em relação à bitributação, diante da existência da soberania tributária, cada sujeito da ordem mundial possui autonomia e independência na determinação dos seus fatos tributáveis, nos limites de sua competência territorial²⁵. A existência de critérios delimitadores da competência tributária internacional é sobreposta comumente pela divergência da própria aplicação normativa, fato que pode originar, de acordo com Gilberto de Castro Moreira Júnior²⁶, a possibilidade da bitributação em três hipóteses:

- a) uma pessoa é tributada em um Estado com fulcro no critério da nacionalidade e, ao mesmo tempo, em outro Estado, pelo critério da residência;
- b) uma pessoa é tributada por dois Estados ao mesmo tempo, em um deles com base no critério da residência, e em outro com base no critério da fonte;

²⁴ PONTES, Helenilson Cunha. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: MP, 2005, p. 89-90.

²⁵ TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 1 ed. São Paulo: RT, 1997, p.47-51.

²⁶ MOUREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 39.

c) uma pessoa é tributada em um Estado com fundamento no critério da fonte, e em outro Estado com fundamento no critério da nacionalidade. Neste sentido, podemos dizer também, que a diversidade de definição dos elementos que determinam a tributação e a falta de uma certa uniformidade do entendimento referente aos chamados elementos de conexão também são responsáveis pelo aumento da bitributação.

A partir da compreensão que o critério da universalidade não exclui o da territorialidade, possibilitando a tributação de residentes, pela renda gerada no interior do território e pela produzida fora dos limites territoriais do Estado tributante, ou de não residentes somente quanto ao aspecto territorial, é que se presencia, no plano internacional, dois Estados cobrando impostos semelhantes sobre idêntico fato gerador em relação a um mesmo sujeito passivo.

Todavia, no Brasil, esta bitributação macula a justiça fiscal, à proporção que ignora as diretrizes constitucionais e tributa rendimentos globais de uma única pessoa, não considerando o princípio da capacidade contributiva. Tal medida, certas vezes, adquire o efeito contrário, pois pessoas físicas ou jurídicas, diante da bitributação internacional suscitada, tendem a praticar elisão ou sonegação fiscal²⁷.

4. TRATADOS INTERNACIONAIS

Cuidando-se de acordo formalizado entre pessoas de Direito Internacional Público e destinado a produzir efeitos jurídicos²⁸, o tratado deve ser interpretado de boa fé pelo sentido comum atribuível aos seus dispositivos em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.²⁹ Ocupa-se em definir e limitar a aplicação da lei fiscal dos respectivos Estados³⁰, constituindo a mais segura, autêntica

²⁷ ROSENBLATT, Paulo. **Transparência Fiscal Internacional no Brasil: uma interpretação antielisiva In: Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, v.1, p. 91-105.

²⁸ RESEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 14.

²⁹ Vide artigo 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

³⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Tratados e convenções internacionais sobre tributação**. Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, 2005, n.17, p. 35-36.

e estável fonte do Direito Internacional, e é elaborado com a participação dos Estados contratantes e de organizações internacionais intergovernamentais.³¹ O Brasil é signatário de apenas 31 deles³², muito aquém de outros países.

A maneira adequada de promover a inserção destes tratados internacionais na ordem jurídica brasileira é através de decreto presidencial, que dá publicidade a um decreto legislativo do Congresso Nacional. Exerce o Poder Legislativo a função de controle e fiscalização dos atos do Executivo, e só produzirá efeitos o tratado a partir de aprovação pelo Congresso, conforme artigos 49, I e 84, VIII, da Constituição Federal.

Outros países latino-americanos, em suas constituições, também condicionam a validade dos tratados à prévia aprovação pelo Congresso, a exemplo da Argentina³³, Venezuela³⁴, El Salvador³⁵ e Paraguai.³⁶

³¹ No plano internacional, a norma que rege a aplicação e interpretação dos tratados internacionais é a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, promulgado, no Brasil, pelo Decreto n. 7.030/2009.

³² Tratados em matéria de bitributação da renda são uma tendência já consolidada no cenário mundial. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Idem*, p. 30. Vide também: TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **O Brasil ainda precisa de Tratados de Dupla Tributação?, Direito Tributário Homenagem a Alcides Jorge Costa**, Coordenação de Luis Eduardo Schoueri- Quartier Latin: São Paulo 2003, Vol. I, p. 867.

³³ Art 75: Corresponde ao congreso aprovar ou rejeitar os tratados celebrados com outras nações e organizações internacionais, e concordatas com a Santa Sede. Traduzido de “artículo 75 Corresponde al Congreso: 22. Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede.

³⁴ Art. 154: Os tratados celebrados pela República devem ser aprovados pela Assembleia Nacional antes da ratificação pelo Presidente da República, exceto aqueles por que eles procuram para executar ou obrigações pré-existentes perfeitos da República, aplicar os princípios expressamente reconhecidos pela realizar atos comuns em relações internacionais ou exercer competências expressamente atribuídas por lei ao Executivo Nacional. Traduzido de “artículo 154: Los tratados celebrados por la República deben ser aprobados por la Asamblea Nacional antes de su ratificación por el Presidente o Presidenta de la República, a excepción de aquellos mediante los cuales se trate de ejecutar o perfeccionar obligaciones preexistentes de la República, aplicar principios expresamente reconocidos por ella, ejecutar actos ordinarios en las relaciones internacionales o ejercer facultades que la ley atribuya expresamente al Ejecutivo Nacional.”

³⁵ Art. 131, 7º: Ratificar os tratados ou acordos firmados pelo Executivo com outros Estados ou organizações internacionais ou recusar a ratificação. Traduzido de “artículo 131: Corresponde a la Asamblea Legislativa: [...] 7º Ratificar los tratados o pactos que celebre el Ejecutivo con otros Estados u organismos internacionales, o denegar su ratificación”.

Apesar de marcados pelo consensualismo e pela autonomia de vontade, os tratados encontram grandes dificuldades em termos práticos. A legislação brasileira apresenta inúmeras lacunas que possibilitam uma infinidade de interpretações conflitantes, propiciando dissensos doutrinários e jurisprudenciais. Os tratados internacionais são fontes do direito tributário, consoante artigo 98 do Código Tributário Nacional. A grande questão é posicioná-los adequadamente na hierarquia normativa e, assim, solucionar os conflitos de competência.

No direito, há diferentes teorias para posicionar os tratados em relação à ordem nacional, dualista e monista. A teoria dualista impõe que a ordem interna e a internacional são distintas³⁷, com fontes e destinatários distintos, impossibilitando a ocorrência de conflito entre elas. Afirma-se que a validade de uma norma interna não precisa estar obrigatoriamente em sincronia com a internacional.³⁸

A teoria monista defende a existência de apenas uma ordem jurídica, formada pelo direito interno e o direito internacional. Há em duas correntes teóricas³⁹: a nacionalista, que sobrepõe o direito interno ao internacional, priorizando a soberania da ordem nacional de cada Estado, sob o fundamento de que o direito

³⁶ Artigo 141: Devidamente negociado tratados internacionais, adotadas por lei pelo Congresso e cujos instrumentos de ratificação foram trocadas ou depositado, fazem parte dos regulamentos legais nacionais com a hierarquia determinados pelo artigo 137. Traduzido de “artículo 141: Los tratados internacionales validamente celebrados, aprobados por ley del Congreso, y cuyos instrumentos de ratificación fueran canjeados o depositados, forman parte del ordenamiento legal interno con la jerarquía que determina el Artículo 137”.

³⁷ A doutrina dualista em Direito Internacional, surgida em 1899, com a obra de Heirich Triepel, “Volkerrecht e Landesrecht”, prevaleceu durante muitos anos em diversos sistemas jurídicos nacionais, como na Itália e no Brasil. Para Triepel, o direito internacional público e o direito interno não são apenas partes, mas ramos distintos do Direito, verdadeiros sistemas jurídicos distintos, estando em contato íntimo, mas que nunca se sobrepõem. Caliendo, Paulo. **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 164.

³⁸ REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 4.

³⁹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 107.

internacional se situa no direito interno dos Estados,⁴⁰ já na internacionalista, entende-se que o direito interno é derivado do internacional, sob a noção de soberania relativa, mais no sentido de competência do que no sentido de poder absoluto.⁴¹ A própria Constituição, em seu art. 5º, §2º, assevera que os direitos e garantias não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

No decorrer do tempo, os conceitos de dualismo e monismo foram flexibilizados e moderados.⁴² No Brasil os dois são adotados pela doutrina e jurisprudência, para as quais o ordenamento pátrio ser considerado um sistema que assume a pluralidade de ordens jurídicas independentes, ocupando a Constituição a posição de norma suprema do país.

Assim, a unidade do direito é meramente cognoscitiva, não podendo se considerar a existência de ordens jurídicas nacional e internacional.⁴³ E também não

⁴⁰ Essa teoria enfrentou severas críticas, a exemplo da afirmação de que a diretriz máxima nega a existência do direito internacional como independente e autônomo, reduzindo-o puramente aos direitos nacionais. Seria uma espécie de direito nacional para uso externo. Todavia, em contrapartida, outros autores afirmam que se o raciocínio de tal afirmação procedesse qualquer alteração revolucionária ou alteração constitucional provocaria a caducidade dos tratados internacionais anteriormente celebrados, fato que, obviamente, não acontece. Todavia, sustenta-se que este não ocorre pelo princípio da continuidade e permanência do Estado, obrigado a cumprir os tratados concluídos no regime jurídico anterior. CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, 164.

⁴¹ MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 112.

⁴² A moderação da teoria dualista permite a existência de conflito entre as duas ordens. Caso ocorresse, harmonizar-se-ia os dois ordenamentos. Se inconciliável, a norma interna prevaleceria na ordem interna, e a norma de direito internacional no âmbito internacional. A moderação no monismo resume-se à possibilidade de existência de normas internas e internacionais simultaneamente contraditórias e válidas. CALIENDO, Paulo. *Idem*, p. 164.

⁴³ Kelsen, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.386.

se pode separá-las sob o argumento de serem espécies de normas diferentes, naturezas diversas e/ou normas fundamentais independentes.⁴⁴

Esse dilema se justifica pelo fato de a Carta Magna não disciplinar, de modo explícito e claro, a relação entre direito interno e direito internacional. Nela, há somente dois artigos⁴⁵ que tratam das relações internacionais, e de forma extremamente superficial, vale salientar. Inexiste na Constituição brasileira regra explícita acerca da hierarquia entre os tratados e as leis, que estabeleçam o primado do direito internacional sobre as normas nacionais ou vice-versa.

Em todo caso, é pacífico hoje que os tratados se sujeitam ao juízo de constitucionalidade, estando hierarquicamente inferiores à Constituição.⁴⁶ O Supremo Tribunal Federal assentou essa primazia do texto constitucional, sendo ele anterior ou posterior à norma internacional.⁴⁷ Na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1480-3, criou-se um marco constitucional, em mínimos detalhes, acerca desta subordinação dos tratados internacionais à Constituição brasileira⁴⁸ Nessa ação, também restou declarado que os tratados celebrados pelo Brasil não podem versar sobre assuntos

⁴⁴ CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 167.

⁴⁵ O primeiro seria o artigo 4º, que dita os princípios que devem reger as relações internacionais, enquanto que o segundo seria o artigo 102 expondo ser competência do STF julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal. Quanto à redação deste ultimo dispositivo, o artigo 102, insta mencionar que houve apenas um caso de declaração de inconstitucionalidade de um tratado internacional. Foi a convenção 110 da OIT, Organização Internacional do Trabalho, especificamente referentes aos artigos que eram inconstitucionais perante as constituições de 1946, 1967 e Emenda n. 1 de 1969. Sendo assim, o STF, em acórdão de 14.06.1974, declarou a inconstitucionalidade, em parte, destes dispositivos incongruentes. GRUPENMACHER, Betina Treigner. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 116, nota 52.

⁴⁶ VALLADÃO, Haroldo. **Direito Internacional Privado**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974, p. 94.

⁴⁷ STF, RE 109173, Relator Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, julgado em 27/02/1987, DJ 27.03.1987; RE 172720, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 06.02.1996, DJ 21-02-1997.

⁴⁸ Supremo Tribunal Federal, ADI nº 1.480-3, Plenário, Relator Min. Celso de Melo, julgado em 04.09.1997.

postos sob reserva constitucional de Lei Complementar. Os tratados equiparam-se, em termos de validade e eficácia, às Leis Ordinárias, à exceção daqueles referentes a direitos humanos, que versem sobre direitos e garantias individuais, que serão equivalentes às emendas constitucionais, se aprovadas mediante quórum qualificado.

Naturalmente, a existência de regulamentação de certa matéria tributária por um tratado internacional já cria uma "situação-problema", caso o assunto seja também tratado por lei interna e haja interpretação divergente nestes dois dispositivos.⁴⁹

Eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*), ou, quando cabível, do critério da especialidade (*lex generalis non derogat specialis*).⁵⁰

O artigo 98 do CTN estabelece que "os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha". Corresponde a uma limitação da eficácia da lei, fruto da relação de especialidade. Critica-se o termo "revogam", pois não há a revogação da lei interna, mas apenas a aplicação do tratado no caso concreto. O conflito entre a lei interna e o tratado resolve-se a favor da norma especial, isto é, do tratado, que excepciona a norma geral, no caso, a lei interna, sendo indiferente a data de promulgação da lei:

⁴⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 107.

⁵⁰ LEITE, Geílson Salomão, e ROSENBLATT, Paulo. **A interpretação dos tratados para eliminar a dupla tributação de renda no direito brasileiro (lex specialis): o caso dos arts. VII e XXI da Convenção Modelo da OCDE**. Revista Tributária das Américas. , v.7, 2013, p.110 -135.

O conflito entre a lei interna e o tratado resolve-se, pois, a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao tratado. Este preponderará em ambos os casos (abstraida a discussão sobre se ele é ou não superior à lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral.⁵¹

Conforme preceitua Celso de Mello⁵² se o tratado fosse realmente equiparado à lei interna, o Executivo não poderia revogá-lo por meio da denúncia. No mesmo esteio, Hugo de Brito Machado afirma que a norma interna não é revogada pelo tratado.⁵³ E há quem diga que o tratado, por sua fundamentação legal é superior à lei interna⁵⁴ e, inclusive, quem considere inconstitucional o artigo 98 do CTN.⁵⁵

O problema, portanto, resume-se à posição hierárquica do tratado internacional no ordenamento jurídico pátrio. O CTN, no seu artigo 98, reconhece a prevalência do tratado perante a legislação interna, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna, consoante jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.⁵⁶ A esse respeito, não há pronunciamento do Supremo Tribunal Federal.⁵⁷

De modo diverso, Schoueri⁵⁸ diz que a relação entre o tratado e a lei interna não cuida de mera hierarquia, mas, sobretudo, de jurisdição. Enquanto que

⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 171-6.

⁵² MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 116.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 92.

⁵⁴ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 63.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 64, 1993, p. 182-191.

⁵⁶ STJ, REsp 1.161.467/RS, Rel. Min. Castro Meira, publicado em 1.6.2012; REsp 1.325.709/RJ, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, publicado em 20.5.2014.

⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 49.

⁵⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed, São Paulo: Saraiva, 2013, p. 98-101.

leis internas versam sobre fatos ocorridos na esfera brasileira, os tratados versam sobre a restrição da aplicação da norma jurídica interna, delimitando a sua atuação.

[...] Competências distintas não implicam relação hierárquica. Nem o tratado internacional prevalece sobre a lei interna, nem esta sobre aquela. Se o tratado internacional efetivamente tivesse uma posição hierárquica superior à lei, então poderia regular matéria reservada à última. Seria o caso de admitir que o tratado internacional poderia criar um tributo. Mas isso não se dá: quem institui o tributo é a lei, não o tratado. Instituição de tributos é matéria reservada à lei [...]

[...] Tampouco o contrário é possível: uma lei “posterior” não poderia dispor sobre a jurisdição do País, alargando os limites firmados por meio de um tratado internacional. É por meio do tratado, não por lei, que o País se manifesta na esfera internacional, comprometendo sua soberania. [...]

[...] Eis, pois, resolvida pela matéria da competência, a questão proposta: o tratado versa sobre os limites da jurisdição; se a lei regular o assunto, extrapolará sua competência. De igual modo, a lei institui o tributo; se o tratado pretender efetuar tal papel, será caso de inconstitucionalidade, por ferir o Princípio da Legalidade. Deve-se reconhecer, assim, que os tratados em matéria tributária e a lei interna versam sobre matérias cujas competências normativas são distintas.

Se, por um lado, o tratado não cria tributos, a lei não pode alargar as disposições de um tratado. Há violação do princípio da legalidade, no primeiro caso, e extrapolação de competência, no segundo. Por tratarem de competências distintas, tal relação não é regida pelo fator hierárquico, mas jurisdicional.

A soberania fiscal delimita a competência tributária internacional, mas vem se flexibilizando e relativizando, em matéria de tratados internacionais contra a dupla tributação.⁵⁹ Contudo, no Brasil, muitas questões de tributação internacional restam sem solução, especialmente diante de precedentes do STJ, conforme será debatido adiante.

⁵⁹ PIRES, Adilson Rodrigues. **Integração econômica e soberania/Direito internacional: Perspectivas contemporâneas**. Coordenação de Fabio Luiz Gomes. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 41.

5. IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA: CARACTERIZAÇÃO DE RESIDÊNCIA E DO DOMICÍLIO FISCAL

Os conceitos de residência e não-residência no território nacional estão estabelecidos na legislação tributária brasileira, particularmente no Decreto n. 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), e na Instrução Normativa SRF nº 208/2002, cujos artigos 2º e 3º assim rezam:

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

I - que resida no Brasil em caráter permanente;

II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;

III - que ingresse no Brasil:

a) com visto permanente, na data da chegada;

b) com visto temporário:

1. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada;

2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência.

Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:

I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º;

II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;

III - que, na condição de não-residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, ressalvado o disposto no inciso IV do art. 2º;

IV - que ingresse no Brasil com visto temporário:

a) e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até doze meses;

b) até o dia anterior ao da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência.

§ 2º A pessoa física não-residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45.

O artigo 4º dessa IN estabelece que, a partir do momento em que a pessoa física adquira a condição de residente ou de não residente no país, o retorno à condição anterior ocorrerá somente quando ocorrer qualquer das hipóteses previstas nos dois artigos acima transcritos.

A importância de se identificar a residência em território brasileiro refere-se à possibilidade de ampliação ou redução do âmbito de abrangência da tributação. Enquanto que os residentes serão tributados pelo regime da tributação ilimitada, com base no critério da universalidade, os não residentes são regidos pelo regime limitado, tributando-se somente os rendimentos provenientes de fontes situadas no Brasil. Internamente a tributação ocorrerá com base na tabela progressiva, com alíquota máxima de 27,5%. E os não residentes somente se sujeitam à tributação alusiva à renda oriunda de fonte brasileira, sob a alíquota fixa de 25%.

A esse respeito, observe-se o conceito de domicílio fiscal na ótica da Convenção Modelo da OCDE:

ARTIGO IV - DOMICÍLIO FISCAL

1. Para os efeitos da presente Convenção, a expressão "residente de um Estado Contratante" designa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, está sujeita a imposto nesse Estado, devido ao seu domicílio, à sua residência, à sua sede de direção ou a qualquer outro critério de natureza análoga.

2. Quando, segundo a disposição do parágrafo 1, uma pessoa física for considerada como residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida segundo as seguintes regras:

a) será considerada como residente do Estado Contratante em que ela disponha de uma habitação permanente. Quando dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);

b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;

A análise do dispositivo acima elencado permite concluir que estarão incluídos na expressão "residente de um Estado contratante" todos aqueles que se sujeitam tributariamente a ele, devido ao domicílio, à residência ou à fonte.

O RIR também fixa critérios de definição de domicílio fiscal, a saber:

Art. 28 Considera-se como domicílio fiscal da pessoa física a sua residência habitual, assim entendido como o lugar em que ela tiver uma habitação em condições que permitam presumir intenção de mantê-la.

§1º No caso de exercício de profissão ou função particular ou pública, o domicílio fiscal é o lugar onde a profissão ou função estiver sendo exercida.

Seguindo-se a Convenção Modelo da OCDE, o lado profissional da vida do indivíduo direciona a determinação do domicílio fiscal. Esse também é sentido dado pelo Código Civil brasileiro, em seus artigos 71, 72 e 73, definindo o domicílio da pessoa natural o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo, além de impor variadas determinações acerca da possível existência de pluralismo domiciliar. O Código Tributário Nacional possui idêntica redação no artigo 127, inciso I, ao estabelecer que, na ausência de eleição, o domicílio das pessoas naturais será a

sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade.

E ainda que o indivíduo não se enquadre no conceito de residente, ele está sujeito ao cumprimento da seguinte obrigação acessória:

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência.

Durante os doze primeiros meses consecutivos à ausência, o brasileiro – ausente temporária ou permanentemente – deve apresentar a chamada declaração de saída definitiva do país, que corresponde a uma espécie de declaração de imposto de renda, relativa aos meses em que ainda se tinha residência no país. O artigo 16 do Decreto n. 3.000/99 estabelece que:

Art. 16. Os residentes ou domiciliados no Brasil que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no curso de um ano-calendário, além da declaração correspondente aos rendimentos do ano-calendário anterior, ficam sujeitos à apresentação imediata da declaração de saída definitiva do País.

Na saída em caráter temporário também se deve apresentar uma comunicação. O artigo 11-A repete, praticamente, a redação do art. 2º:

SAÍDA EM CARÁTER TEMPORÁRIO DO BRASIL

Art. 11-A. A pessoa física residente no Brasil que se retire do território nacional deve apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País:

A relevância de se incluir o brasileiro no rol dos expatriados ocorre meramente para fins de tributação e de penalidade. Nos 360 (trezentos e sessenta) dias de ausência, os rendimentos serão tributados no Brasil, seja de fontes nacionais ou estrangeiras. Após os doze meses consecutivos, os próximos rendimentos estarão

sujeitos à tributação na fonte. É o que dispõe o artigo 16, §§ 2º e 3º, do Decreto 3000/99:

Art. 16. [...]

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos após o requerimento de certidão negativa para saída definitiva do País ficarão sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva

§ 3º As pessoas físicas que se ausentarem do País sem requerer a certidão negativa para saída definitiva do País terão seus rendimentos tributados como residentes no Brasil, durante os primeiros doze meses de ausência [...] e, a partir do décimo terceiro mês, na forma dos artigos 682 e 684.

Os artigos salientados na parte final do §3º (artigos 682 e 684), juntos mencionam que, quando a renda e os proventos de qualquer natureza forem provenientes de fontes situadas em território brasileiro, as pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, os residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, a pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, e os contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no país (a partir da data em que requerida a certidão), ainda estarão sujeitos ao imposto de renda retido na fonte.

Até o trigésimo dia do décimo segundo mês consecutivo de ausência, os rendimentos sobre a renda serão devidos no Brasil, ainda que conhecida sua instalação em território estrangeiro. A partir do 1º dia após completos 12 meses de ausência, o brasileiro será automaticamente convertido em expatriado, e assim reconhecido para fins legais. Ou seja, considerando o mês com 30 dias, após 360 dias de ausência, especificamente a partir do 361º, o brasileiro será expatriado.⁶⁰

⁶⁰ Em relação aos ausentes temporariamente, o §2º, art. 11, da Instrução normativa 208/2002 também estabelece esta regra. § 2º Os rendimentos recebidos a partir do décimo terceiro mês consecutivo de ausência sujeitam-se à tributação exclusiva na fonte ou definitiva [...].

Por outro lado, a situação de expatriação é importante para fins de fixação de penalidades, conforme o art. 13 da IN SRF nº 208/2002. A falta de apresentação da declaração ou o atraso de sua entrega ensejará multa de 1% ao mês, ou fração de atraso calculada sobre o valor do imposto devido, ou multa fixa de R\$ 165,74. A escolha da modalidade da penalidade não será discricionária, devendo ser procedida à luz da existência, ou não, de imposto de renda inadimplido. Se existir, será cabível a multa percentual, observados os limites mínimo de R\$ 165,74 e máximo de 20% do valor do imposto. Caso contrário, pagar-se-á o valor mínimo referido.

Se for em caráter permanente⁶¹, a declaração deverá ser apresentada até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao da saída definitiva.⁶² E se ocorrer em caráter temporário⁶³, permanente mais de 12 meses no exterior, tem-se até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao da caracterização de não residência para apresentar a declaração – relativa ao período em que permaneceu como residente no ano calendário da condição de não residência.

Há uma grande diferença entre declaração de saída definitiva do país e comunicação de saída definitiva do país. Uma não dispensa a apresentação da outra.⁶⁴ A comunicação de saída definitiva do país⁶⁵ deverá, se em caráter permanente, ocorrer da data da saída até o último dia do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente. Por outro lado, se temporária, dá-se a partir da

⁶¹ Artigo 9º, I, alínea “a” e “b” da Instrução Normativa nº 208/2002.

⁶² As declarações correspondentes a anos-calendário anteriores, se obrigatórias e ainda não entregues terão o prazo de até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário da saída definitiva (caso esta ocorra até 31 de março do referido ano-calendário) ou até 30 dias contados da data da saída definitiva, nas demais hipóteses.

⁶³ Artigo 11, inciso I da Instrução Normativa nº 208/2002.

⁶⁴ Artigo 11-A, §1º da Instrução Normativa nº 208/2002.

⁶⁵ Artigo 11-A, inciso I e II da Instrução Normativa nº 208/2002.

caracterização de não residente até, igualmente, o último dia do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente.

Conforme visto, após 12 meses consecutivos de ausência em território nacional, será considerada a pessoa física não residente no Brasil sem que haja necessidade – para caracterização da não residência – da entrega de comunicação e declaração de saída. Nos primeiros 360 dias, será aplicada a alíquota de 27,5%, já que o regime de tributação será o da base universal. A partir de então, a tributação se baseará na condição de não residente, obedecendo à alíquota de 25%.

6. A DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA DOS DIRIGENTES DE MULTINACIONAIS EXPATRIADOS NO DIREITO COMPARADO

O conceito de residente e domiciliado no Brasil pode ser também confrontado com a definição do termo em outras jurisdições, como a Itália, França e Alemanha, a título ilustrativo.

O sistema jurídico italiano baseia-se em dois pontos distintos: na definição de residência baseada no Código Civil, e outro ligado à fiscalidade. Em termos civis⁶⁶, uma pessoa física será considerada residente na Itália caso tenha lá sua residência habitual. Em termos fiscais, para efeito da incidência do imposto de renda⁶⁷, residentes serão aqueles que, durante a maior parte do ano fiscal, constem nos cartórios de registros da população residente, ou, ainda, aqueles que estavam em território de domicílio ou residência, na acepção do Código Civil.⁶⁸

⁶⁶ Código Civil Italiano, Artigo 43. (R.D. 16 marzo 1942, n. 262). Traduzido de “Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi (Cod. Proc. Civ. 139). La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale”.

⁶⁷ D.p.r 917/86, em seu artigo 2º, 1, traduzido de: “1. *Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato*”.

⁶⁸ D.p.r 917/86, em seu artigo 2º, §2º traduzido de “*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della*

O ordenamento francês opta por acolher um interessante raciocínio. Isto porque seu Código Tributário (*Codé Général d'Impôts*) estabelece que a sujeição à tributação pelo rendimento será orientada pela definição de domicílio baseada em quatro fatores: origem, escolha, exercício profissional⁶⁹ ou interesse econômico.⁷⁰ Há diferença entre os residentes e domiciliados de forma que, aos domiciliados, será exigido o pagamento pelo critério universal⁷¹, e aos não domiciliados pela fonte francesa de renda.⁷²

No direito alemão, a residência é o local em que, de fato, se resida ou se tenha o intuito de residir.⁷³ Fixa-se o prazo caracterizador de seis meses⁷⁴, não se considerando pequenos intervalos de interrupção.

O sistema brasileiro muito parece com os países que diferenciam o fator residência com o exercício das atividades profissionais e econômicas. A tributação brasileira também levará em consideração estas duas concepções de domicílio fiscal, especificando-se a situação do indivíduo no que se refere ao visto,

popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.”

⁶⁹ Assalariado ou não, a menos que justifique o caráter auxiliar ou ainda eventual/incidental, de acordo com o Código Tributário francês (*Code General Impôts*). *Article 4B , 1, “b”, traduzido de “Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu’elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;”.*

⁷⁰ Código Tributário Francês (*Code General Impôts*), *Article 4B , 1, “c”*. Traduzido de “*Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques*”.

⁷¹ Código Tributário Francês (*Code General Impôts*), *Article 4 A.*, Traduzido de “*Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l’impôt sur le revenu en raison de l’ensemble de leurs revenus*”.

⁷² Código Tributário francês (*Code General Impôts*), *Article 4 A.* Traduzido de “*Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française*”.

⁷³ Código Tributário alemão (*Abgabenordnung*), §9, traduzido de: “*Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt*”.

⁷⁴ Código Tributário alemão (*Abgabenordnung*), §9, traduzido de: “*Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt*”.

permanente ou temporário. Importante destacar, ainda, que, aos residentes ausentes que não tenham cumprido a obrigação de apresentar a certidão de quitação de tributos federais e respectiva comunicação de saída, serão atribuídas as mesmas exigências tributárias dos residentes.

7. A INTERPRETAÇÃO E QUALIFICAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS ACERCA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

A complexidade da sistemática internacional dá margem a duplas interpretações e enquadramentos normativos equivocados. No âmbito da tributação da renda, divergências quanto às cláusulas dos tratados e à qualificação dos rendimentos ou pessoas ocasionam a dupla cobrança ou a dupla isenção.⁷⁵

Um exemplo é o do maestro Pierre Boulez.⁷⁶ Ao gravar um disco nos Estados Unidos, ele teve seus rendimentos enquadrados na categoria royalties pela Alemanha, com base em um artigo específico da Convenção Modelo da OCDE. Nos Estados Unidos, entretanto, foram os rendimentos qualificados como pagamento por trabalho independente, com base em outro artigo da mesma convenção. O problema foi resolvido a partir do acordo de bitributação firmado entre Alemanha e Estados Unidos, em 1989, fixando a prevalência do artigo 12 na solução do impasse.

Um tratado só atinge a sua finalidade se for compreendido uniformemente pelas partes. Tal raciocínio corrobora o descrito nos artigos 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Esse diploma dispõe sobre os tratados internacionais de forma geral, não especificamente em matéria tributária.

⁷⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 172.

⁷⁶ XAVIER, Alberto. *Idem*, p. 172.

Todavia, sendo os acordos de bitributação gênero da espécie tratado internacional, a eles também são aplicadas as normas sobre interpretação.⁷⁷

Ocorre que os textos jurídicos propiciam mais de uma interpretação. A partir do momento em que a idéia central é transformada, através da linguagem, em um dispositivo escrito, surge a possibilidade de múltiplas interpretações do pacto internacional.⁷⁸ Daí surge a grande importância dos elementos hermenêuticos utilizados pelo intérprete. Trata-se de questão fundamental, dela dependendo, inclusive, a aplicação do direito.⁷⁹ A partir da argumentação jurídica, pode-se alcançar não a única interpretação possível do texto pactuado, mas uma interpretação passível de justificação.⁸⁰ São numerosas as controvérsias internacionais em razão de divergências interpretativas.⁸¹

Além do problema da interpretação, há também aqueles da qualificação. Qualificar é isolar propriedades e características dos elementos objetivos ou subjuntivos, definindo-os em uma classe específica de conotação.⁸² Há problemas de qualificação quando existem conceitos e expressões com significados diferentes nos Estados contratantes.⁸³ A qualificação, no Direito Tributário Internacional, corresponde ao enquadramento do rendimento em um determinado tipo legal determinado no tratado de bitributação. E a dificuldade deste enquadramento se dá

⁷⁷ PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Centro de Estudos Fiscais, Direção Geral das Contribuições e Impostos . Ministério das Finanças, Lisboa 1986, p. 452. No mesmo sentido, TORRES, Heleno. **Pluritributação Internacional das Rendas das Empresas**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 650.

⁷⁸ ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a bitributação da renda**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 133.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 94.

⁸⁰ ROCHA, Sérgio André. *Idem*, p. 133.

⁸¹ RIBES, Aurora. **Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje**. Madrid: Edersa, 2003, p. 72

⁸² TORRES, Ricardo Lobo. *Idem*, p. 104.

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. *Ibidem*, p. 660.

justamente pela possibilidade de os Estados adotarem duas estruturas de tributação: a baseada no princípio da universalidade – pelo critério da nacionalidade ou da residência –, e a baseada no princípio da territorialidade – pelo critério da fonte.

8. REGIME DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO CENÁRIO INTERNACIONAL A PARTIR DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE – REMUNERAÇÃO DE DIRETORES (ARTIGO 16)

No tratado modelo da Convenção da OCDE, há inúmeras medidas direcionadas a solucionar conflito de bitributação. O seu artigo 16, particularmente, estabelece que as remunerações de direção e outras retribuições similares recebidas por um residente de um Estado contratante na qualidade de membro da diretoria ou de qualquer conselho de uma sociedade residente de outro Estado contratante poderão ser tributadas nesse outro Estado. Grande parte dos tratados firmados pelo Brasil segue essa mesma redação, consoante exemplos abaixo:

Áustria: As remunerações de direção e outras remunerações similares que um residente de um Estado Contratante recebe na qualidade de membro do Conselho de Diretores, ou de qualquer Conselho de uma sociedade residente do outro Estado Contratante, são tributáveis nesse outro Estado.⁸⁴

Bélgica: As remunerações de direção, os "jetons" de presença e outras remunerações similares que um residente de um Estado Contratante receber na qualidade de membro do conselho de administração ou fiscal ou de um órgão similar de uma sociedade por ações, residente do outro Estado Contratante, são tributáveis nesse outro Estado [...].⁸⁵

Canadá: "As remunerações de direção e outras remunerações similares que um residente de um Estado Contratante recebe na qualidade de membro do conselho de administração ou de um conselho semelhante de uma sociedade residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado".⁸⁶

Espanha: As remunerações de direção e outras remunerações similares que um residente de um Estado Contratante recebe na qualidade de membro do

⁸⁴ Decreto nº 78.107/76, artigo 16.

⁸⁵ Decreto nº 72.542/1973, artigo 16.

⁸⁶ Decreto nº 92318/1986, artigo 16.

Conselho de Diretores, ou de qualquer Conselho de uma sociedade residente do outro Estado Contratante, são tributáveis nesse outro Estado.⁸⁷

França: As remunerações de direção, os jetons de presença e outras remunerações similares que um residente de um Estado contratante recebe na qualidade de membro do conselho de administração ou fiscal de uma sociedade residente do outro Estado contratante serão tributáveis nesse outro Estado.⁸⁸

Noruega: As remunerações de direção e outras remunerações similares que um residente de um Estado Contratante recebe na qualidade de membro de um conselho de administração, ou de qualquer outro conselho, de uma sociedade residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.⁸⁹

Suécia: As remunerações de direção e outras remunerações similares que um residente de um estado contratante recebe na qualidade de membro do conselho de diretores ou de um conselho fiscal de uma sociedade residente.⁹⁰

Em relação aos rendimentos auferidos por diretores de empresas, há submissão não à tributação exclusiva no estado de residência do contribuinte (diretor), mas, sim, cumulativamente neste estado e no estado de domicílio da respectiva empresa. A prevalência é do estado em que restar caracterizado o domicílio fiscal da empresa, apesar de haver as duas formas de tributação.

O domicílio fiscal de uma pessoa jurídica seria a sede social ou o local em que ela exerce suas atividades. Já o domicílio de uma pessoa física pode ser tanto a sua residência habitual como o local em que centraliza a direção e gestão de suas atividades. De acordo com o Decreto n. 3.000/99 (RIR), o domicílio fiscal de empresas multinacionais será aquele em que se achar o estabelecimento centralizador de suas atividades no país ou, ainda, a sua sede. Veja-se:

Art. 212. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é:

⁸⁷ Decreto nº 76.975/1976, artigo 16.

⁸⁸ Decreto 70.506/1972, artigo 16.

⁸⁹ Decreto nº 86.710/1981, artigo 16.

⁹⁰ Decreto 77.053/76, artigo 16.

b) quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, à opção da pessoa jurídica, o lugar onde se achar o estabelecimento centralizador das suas operações ou a sede da empresa dentro do País;

II - em relação às obrigações em que incorra como fonte pagadora, o lugar do estabelecimento que pagar, creditar, entregar, remeter ou empregar rendimento sujeito ao imposto no regime de tributação na fonte.

A Lei n. 4.154/62, em seu artigo 34, dispõe da mesma forma, ao fixar que o domicílio fiscal das firmas ou sociedades com sede no país, e das filiais, sucursais, agências ou representações das que tiverem sede no estrangeiro, é o lugar onde se achar o estabelecimento industrial ou comercial de sua fonte de produção ou a sede da empresa dentro do país.

Do mesmo modo, estabelece a Lei n. 5.172/66 que:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

[...]

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

Para resolver esta possível dúplice cobrança, em que prevalece a do domicílio fiscal da empresa, a Convenção Modelo dispõe, no seu artigo 23, as regras procedimentais dos métodos da isenção e imputação, determinando que o estado de residência do possível contribuinte isente tais rendimentos ou reconheça o pagamento realizado por meio dos dois sistemas citados.

Em interpretação extensiva ao artigo 16, não é relevante o tempo de permanência do diretor no estado de residência da empresa. A presença física não é sequer necessária para a tributação do estado de residência da empresa. Seus

rendimentos serão ali tributados, ainda que o diretor não permaneça sequer um dia neste estado.⁹¹ O critério adotado é o da territorialidade.

9. CONCLUSÕES

A dinamicidade do mundo contemporâneo alterou as relações tributárias em âmbito global. O intenso fluxo de profissionais pelos mais variados territórios nacionais deu margem à ampliação dos casos de bitributação internacional, sobretudo quanto aos rendimentos da pessoa física, em especial, dos dirigentes de multinacionais.

O fenômeno da dupla tributação não decorre de perseguição, mas da soberania tributária dos estados, que adotam formas diferentes para direcionar a sua competência tributária. Isto é, orienta-se a tributação sobre o rendimento a partir dos princípios da territorialidade e da universalidade, mediante critérios diferentes. Existem as possibilidades de se tributar mediante: a) local de nascimento, ainda que tenha residência ou rendimento em outro local; b) local de residência; c) local de produção do rendimento, isto é, na fonte, em que foi obtida a disponibilidade jurídica ou econômica.

O critério da fonte respalda a estrutura do princípio da territorialidade, independentemente de se tratar de residentes ou não residentes. Já o princípio da universalidade segue os critérios da nacionalidade ou residência, que é o adotado pelo sistema constitucional brasileiro.

Dentre os métodos de combate ao fenômeno da pluritributação, têm-se as medidas unilaterais e as bilaterais. Enquanto que as primeiras se resumem aos métodos da isenção, da imputação e da dedução, as segundas baseiam-se

⁹¹ BELLAN, Daniel Vitor. *Direito Tributário Internacional. Rendimentos de Pessoas físicas nos Tratados Internacionais contra a dupla tributação*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 220.

especificamente nos tratados, que independem de qualquer conceituação particular, conforme preceitua o artigo 2º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, e delimitam a competência para tributar enquanto local da fonte ou de residência.

No Brasil, adota-se a teoria dualista e a teoria monista, ambas na modalidade moderada, devendo o ordenamento jurídico pátrio ser considerado como um sistema que assume a pluralidade de ordens jurídicas independentes, ocupando a Constituição brasileira a posição de norma suprema do país e acima dos tratados internacionais do qual o país seja signatário.

Em relação ao conflito entre os tratados e a legislação interna, o artigo 98 do CTN fixa a prevalência daqueles sobre esta, em razão do princípio da especialidade, não se tratando de revogação da norma interna. A posição hierárquica dos tratados não é pacífica, contudo. O STF entende que o tratado de direito tributário ingressa no ordenamento brasileiro com hierarquia de lei ordinária. E o STJ tem aplicado o princípio da especialidade para dirimir conflitos entre leis internas e os tratados internacionais. Sendo o tratado lei especial, sua aplicação não deve se subordinar à lei geral.

O imposto de renda é devido por qualquer pessoa física residente ou domiciliada no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, independentemente de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão. Para fins de enquadramento na categoria de contribuinte do imposto, no passo do artigo 28 do Decreto n. 3.000/99 (regulamento do Imposto de Renda), a Instrução Normativa RFB n. 208/2002, artigo 2º, estabelece as hipóteses de enquadramento na categoria de residente no país. O artigo 3º fixa as situações de não residência, nas quais os dirigentes de multinacionais expatriados se enquadram. Seguindo os passos da

Convenção Modelo da OCDE, o lado profissional da vida do indivíduo direciona a determinação do domicílio fiscal.

Os tratados de bitributação ratificados pelo Brasil seguem as diretrizes da Convenção Modelo da OCDE, fixando, em seu artigo 16, que as remunerações de direção e outras retribuições similares recebidas por um residente de um estado contratante na qualidade de membro da diretoria ou de qualquer conselho de uma sociedade residente de outro Estado contratante poderão ser tributadas nesse outro estado. Tratados firmados com a Áustria, Bélgica, Noruega, Canadá, Espanha, França, Noruega, Suécia, dentre outros, seguem a regra de que, no caso dos dirigentes das multinacionais, há submissão não à tributação exclusiva no estado de residência do contribuinte (diretor), mas cumulativamente neste estado e no estado de domicílio da respectiva empresa.

A prevalência é do estado em que restar caracterizado o domicílio fiscal da empresa, apesar de haver as duas formas de tributação. E o domicílio fiscal de uma empresa é a sede social ou o local em que ela exerce suas atividades. O RIR determina que será aquele em que se achar o estabelecimento centralizador de suas atividades no país, ou, ainda, a sua sede. A Lei n. 4.154/62 e a 5.172/66 dispõem da mesma forma.

Não é relevante o tempo de permanência do diretor no estado de residência da empresa. Na realidade, a presença física não é sequer necessária para a tributação do estado de residência da empresa. Seus rendimentos serão ali tributados, ainda que o diretor não permaneça sequer um dia neste estado. O critério adotado é o da territorialidade.

10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional. Rendimentos de Pessoas físicas nos Tratados Internacionais contra a dupla tributação**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992.

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 64, 1993.

DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979.

FRANÇA FILHO, Marcílio Toscano. **Princípios da tributação internacional sobre a renda**. Revista de Informação Legislativa. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, a. 35 n. 137 jan./mar. 1998. p.84. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 17.08.2015.

GRUPENMACHER, Betina Treigner. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KREMPEL, Angelica Aparecida Ferraz. **Soberania tributária em tempos de globalização (tax sovereignty times of economic globalization)**. Revista IDEA, Uberlândia, v.2, n.1, jul/dez, 2010, p 2. Disponível em:

<http://www.esamcuberlandia.com.br/edicao1/2009v1n1art06.pdf>. Acesso em: 15.08.2015.

LEITE, Geílson Salomão, e ROSENBLATT, Paulo. **A interpretação dos tratados para eliminar a dupla tributação de renda no direito brasileiro (lex specialis): o caso dos arts. VII e XXI da Convenção Modelo da OCDE.** Revista Tributária das Américas. , v.7, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** Ed. Malheiros, 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARINO, Giuseppe. **La residenza.** In: UCKMAR Victor. Corso di diritto tributário internazionale. Padova: Cedam, 2002.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público.** 2ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público.** 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MOUREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e elementos de conexão.** São Paulo: Aduaneiras, 2003.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Integração econômica e soberania/ Direito internacional: Perspectivas contemporâneas.** Coordenação de Fabio Luiz Gomes. São Paulo: Saraiva, 2010.

PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento.** Centro de Estudos Fiscais, Direção Geral das Contribuições e Impostos . Ministério das Finanças, Lisboa 1986, p. 452. SCHOUEIR, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** 3ª ed São Paulo: Saraiva, 2013.

PONTES, Helenilson Cunha. **Estudos de Direito Tributário.** São Paulo: MP Editora, 2005.

RESEK, José Francisco. **Direito internacional público.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
_____. **Direito Internacional Público.** São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBES RIBES, Aurora. **Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje.** Madrid:Edersa, 2003.

ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a bitributação da renda.** 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

RODRIGUES, Eduardo Lopes. **Dupla tributação internacional e investimentos.** Revista Brasileira de Economia. Rio de Janeiro, v. 3, n. 1, 1949, p. 1. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbe/article/view/2429/2484>>. Acesso em: 15.08.2015.

ROSENBLATT, Paulo. **Transparência Fiscal Internacional no Brasil: uma interpretação antielisiva** Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais.1 ed.São Paulo : Quartier Latin, 2011, v.1, p. 91-105.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. **Tratados e convenções internacionais sobre bitributação.** Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, n. 17, 2003, p. 30, bem como em TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O Brasil ainda precisa de Tratados de Dupla Tributação?, *In Direito Tributário Homenagem a Alcides Jorge Costa*, Coordenação de Luis Eduardo Schoueri- Quartier Latin: São Paulo 2003, Vol. I.

SILVA, Eyvani Antonio da. **Direito Tributário Internacional e Globalização – Dupla Tributação – Elementos de Conexão.** In Dimensão Jurídica do Tributo – Homenagem ao Professor Dejalma de Campos, Coordenação de Edvaldo Brito e Roberto Rosas. Meio Jurídico : São Paulo, 2003.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. **A relevância dos elementos de conexão no Planejamento Tributário Internacional.** In: ANAN JR., Pedro. Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos. São Paulo: Quartier Latin, v.2, 2009. p. 318. Disponível em: < <http://lob-svmfa.com.br/arquivos/site/publicacoes/files/artigos/2006%20-%20A%20Relev%C3%A2ncia%20dos%20Elementos%20de%20Conex%C3%A3o%20no%20Planejamento%20Tribut%C3%A1rio%20Internacional%20-%20Rodrigo%20M.pdf>>. Acesso em 19.08.2015.

TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas.** 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

_____. **Pluritributação Internacional das Rendas das Empresas**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

UCKMAR, Victor. **Corso de Diritto Tributario Internazionale**. Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1999.

VALLADÃO, Haroldo. **Direito Internacional Privado**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974.

VASCONCELLOS, Roberto França. **Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária**. Revista de Direito Internacional, São Paulo, n.1, 2005.

VIANNA, Marina Dias Barbosa. **Não residência fiscal: momento da caracterização** Revista Instituto Justiça e Cidadania. Editorial: a Desfaçatez contra o Poder Judiciário. Rio de Janeiro: JC. 160 ed, dez., 2013, p 58. Disponível em: http://www.editorajc.com.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/12/Edi%C3%A7%C3%A3o_16_01.pdf. Acesso em: 15.08.2015

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro, Forense, 2010.